

IVA

È detraibile l'iva erroneamente addebitata all'esportatore abituale?

di **Marco Peirola**

è noto che l'esportatore abituale, per acquistare e importare beni e servizi **senza applicazione dell'IVA**, deve darne comunicazione al proprio fornitore attraverso la dichiarazione d'intento.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. n. 746/1983, tale dichiarazione deve essere **redatta in conformità al modello** approvato, da ultimo, dal D.M. 6 dicembre 1986. È dato osservare che la conformità deve intendersi **in senso sostanziale**, cioè avuto riguardo al **contenuto della dichiarazione**, e non formale. In pratica, la dichiarazione resa dall'esportatore abituale è valida se riporta i **dati previsti dal modello ministeriale** (R.M. 17 febbraio 1988, n. 590003 e R.M. 3 ottobre 1985, n. 355668).

L'art. 1, comma 2, del D.L. n. 746/1983 dispone che il fornitore, un volta ricevuta la dichiarazione d'intento, deve:

- **numerarla** progressivamente;
- **annotarla**, entro 15 giorni, in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero – ai sensi dell'art. 2, comma 3, della L. n. 28/1997 – in apposita sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi;
- **indicare gli estremi** (numero e data di emissione) nelle **fatture emesse** in regime di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Può accadere che il fornitore, a fronte della corretta numerazione in ordine progressivo delle lettere d'intento ricevute, abbia erroneamente attribuito un **numero di protocollo sbagliato** in sede di fatturazione.

Ipotizziamo che le **ultime due dichiarazioni ricevute** siano state protocollate con i numeri 35 e 36, corrispondenti, rispettivamente, ai clienti Alfa S.p.A. e Beta S.p.A., entrambi esportatori abituali.

Se alla fattura emessa nei confronti di ALFA S.p.A. è stato erroneamente assegnato il numero di protocollo 36, è verosimile che nella fattura emessa a BETA S.p.A. venga **addebitata l'IVA**.

Nella situazione rappresentata, la non imponibilità applicata nei confronti di ALFA S.p.A. non

dovrebbe essere messa in discussione per il semplice fatto che in fattura è stato riportato il numero di protocollo sbagliato.

Per BETA S.p.A., invece, si pone il problema della **detraibilità dell'imposta** nell'ipotesi in cui non sia attivata la procedura di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

A questo riguardo, può osservarsi che, in un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria precludeva l'esercizio della detrazione in presenza di **operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA**; si pensi, per esempio, alla cessione d'azienda o di un suo ramo, abusivamente "frazionata" nella cessione delle singoli componenti per evitare di pagare l'imposta proporzionale di registro (R.M. 11 ottobre 1985, n. 355550 e R.M. 7 dicembre 1983, n. 343376).

A seguito della sentenza resa dalla Corte di giustizia nel caso Genius Holding (causa C-342/87 del 13 dicembre 1989), l'indetraibilità è stata estesa, più in generale, a **tutte le ipotesi** in cui l'imposta addebitata in fattura **non sia dovuta**.

In linea con questa impostazione, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 marzo 2009, n. 8 (risposta 6.9) ha ricompreso nell'ambito delle operazioni in esame, per le quali cioè la detrazione resta preclusa, le **operazioni esenti**. Si afferma, infatti, che "il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore abbia erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione **oggettivamente non soggetta ad IVA o esente**, non ha titolo per esercitare il diritto alla detrazione".

Riguardo, invece, alle **operazioni non imponibili**, la citata circolare considera il caso dell'esportatore abituale che riceve una fattura con IVA relativa ad un acquisto effettuato a fronte di una dichiarazione d'intento che il fornitore non ha considerato non avendola ancora ricevuta.

Secondo l'Agenzia, dal tenore letterale dell'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. n. 746/1983 – in base al quale gli esportatori abituali hanno diritto di acquistare e importare beni e servizi senza IVA **consegnando o spedendo** al fornitore la dichiarazione d'intento **prima di effettuare** l'operazione – "si desume che l'esportatore abituale ha una facoltà (non un obbligo) di avvalersi dell'agevolazione in parola; tuttavia se l'esportatore comunica al cedente/prestatore di volersene avvalere, **quest'ultimo ha l'obbligo di conformarsi alla richiesta**. Peraltro, se il fornitore **non ha ancora ricevuto** la dichiarazione d'intento, egli è tenuto ad emettere la **fattura con applicazione dell'imposta** e, a sua volta, il cessionario/committente ha **diritto ad esercitare la detrazione**, entro i termini e nei limiti di cui agli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972".

È senz'altro evidente che la detrazione sia ammessa se il fornitore ha applicato l'IVA **non avendo ancora ricevuto** la lettera d'intento.

Più dubbio, invece, è il comportamento che deve tenere l'esportatore abituale se il fornitore ha addebitato l'imposta **dopo che ha ricevuto** la lettera d'intento.

In questa ipotesi, che corrisponde a quella del caso esposto, riguardante l'erronea attribuzione dei numeri di protocollo delle dichiarazioni d'intento, la detrazione parrebbe **vietata**. Del resto, il principio espresso dalla Corte di giustizia nella causa C-342/87, confermato nelle successive pronunce dello stesso organo, ha **valenza generale**, sicché non è dato distinguere tra **operazioni esenti** (che la circolare n. 8/E/2009 equipara alle operazioni oggettivamente non soggette a IVA) e **operazioni non imponibili** (che la circolare prende in considerazione in relazione soltanto allo specifico caso illustrato).